

AUDIENCIA NACIONAL
Sentencia de 6 de noviembre de 2024
Rec. n.º 871/2020

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Sociedades patrimoniales. *Realización de la actividad de promoción inmobiliaria.* La discusión se ha centrado en que mientras la demandada considera que más de la mitad del activo de la entidad (representado por el edificio) estaba afecto a la actividad económica de promoción inmobiliaria, la demandante porfía en que nunca desarrolló la actividad de promoción inmobiliaria, sino que la actividad desarrollada constituía tan sólo una suerte de proyecto de actividad que no llegó a materializarse por cuanto el inmueble fue transmitido sin haber sufrido una transformación física alguna. La tesis que viene sosteniendo la demandante, por lo pronto, no se compadece con el hecho de haber admitido en vía económico-administrativa que había estado afecto dicho inmueble a una actividad económica (la de promoción inmobiliaria) desde su adquisición hasta que fueron paralizadas las obras en octubre de 2005, momento en el que se habría producido la desafectación. La hoy recurrente manifestó en su día que adquirió el inmueble en 2003 con la intención de rehabilitarlo y, posteriormente, venderlo. Nos encontramos, en efecto, con una flagrante contradicción de lo que sostenía la actora en vía administrativa reconociendo haber desarrollado la actividad de promoción inmobiliaria hasta el año 2005, para negar ahora en la demanda el inicio de dicha actividad, aduciendo que no se llegaron a ejecutar los trabajos de transformación física del edificio. La Sala no puede compartir la tesis propuesta en la demanda a la vista de las actividades realizadas para la rehabilitación del edificio: se suscribió un contrato de obra, otro contrato de prestación de servicios para la tramitación administrativa necesaria para la ejecución de las futuras obras, se contrató también la redacción de proyectos y la dirección de las obras, llegando incluso a obtener licencia urbanística que le permitía a la actora iniciar la rehabilitación del edificio, actividades todas ellas iniciales, preparatorias y precisas para llevar a cabo la transformación física del inmueble, aunque ésta finalmente no hubiese tenido lugar. De manera que cuando la actora vendió el inmueble lo hizo ya con el proyecto y la licencia necesaria para iniciar la siguiente fase de la promoción; esto es su ejecución material. Sobre el inicio de la actividad de promoción inmobiliaria y la afectación de los bienes a la actividad, es constante y reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo que considera las operaciones previas no aisladamente, sino como fases de un proceso productivo más extenso, el de la promoción sin que pueda identificarse el momento de afección de los terrenos a la actividad de promoción inmobiliaria con el inicio o materialización de las obras. No puede identificarse el momento de afección de los terrenos a la actividad de promoción inmobiliaria con el inicio de la transformación física del inmueble para negar en este caso que la actora desarrollara la actividad de promoción inmobiliaria, desde su constitución hasta la venta del inmueble -aquí el edificio- que, además, constituía su único activo contabilizado, además en el grupo de "Existencias" como activo circulante. Otro dato relevante y que también pone de relieve el ejercicio de esa actividad económica es, sin duda, la devolución del IVA soportado en la compra del inmueble. El reconocimiento de haber iniciado la actividad promotora (que continuó hasta la venta del inmueble en 2006) fue expresamente solicitado por la obligada tributaria y aceptado por la Inspección con ocasión de la comprobación del IVA del cuarto trimestre de 2003 que culminó con la devolución del impuesto soportado. Por tanto, la Sala concluye que resulta incontestable, que la recurrente actuó en un primer momento como un promotor inmobiliario, llegando a solicitar la licencia de edificación, lo que no supone la construcción ni la definitiva rehabilitación. Y si la actividad de promoción inmobiliaria se inició y el inmueble que constituía más del 50% de su activo estaba afecto a la misma, y no habiéndose

Síguenos en...



acreditado la desafectación del inmueble, no procede la tributación con arreglo al régimen especial de sociedades patrimoniales.

AUDIENCIA NACIONAL

SENTENCIA

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000871/2020

Tipo de Recurso:

PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:

06419/2020

Demandante:

DIRECCION000.

Procurador:

ALICIA MARTINEZ VILLOSLADA

Demandado:

TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

S E N T E N C I A N^o:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a seis de noviembre de dos mil veinticuatro.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo tramitado con el número **PO 871/2020**, interpuesto por la entidad DIRECCION000., representada por la Procuradora D^a Alicia Martínez Villoslada, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 2020, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006.

Ha comparecido como parte demandada la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

1. Por la representación procesal expresada se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado en el Registro General de esta Audiencia Nacional el 31/7/2020, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 12 de marzo de 2020, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta frente al acuerdo dictado por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Tributaria en Málaga, por la que se había denegado la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2006.

2. Admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

3. Cumplimentando el traslado conferido, el Procurador de la parte actora presentó escrito de demanda el 3/11/2020 en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala:

"Que teniendo por presentado este escrito, se sirva admitirlo, junto con el expediente administrativo, tenga por evacuado el trámite de que se ha dado traslado a esta parte, teniendo por formulada la demanda, en tiempo y forma, en nombre de mi representado y, previos los trámites ordenados, dicte, en su día, Sentencia estimando el recurso y revocando la resolución de fecha 12 de marzo de 2020 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en la

Síguenos en...

reclamación económico-administrativa núm. NUM000, por ser contraria a Derecho, y se declare la procedencia de la solicitud de rectificación de la autoliquidación y la devolución interesada".

4.El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 3/3/2021, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar a la Sala que dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

5.Se fijó la cuantía del presente procedimiento en 2.114.094,65 euros y practicada la prueba propuesta, se concedió a las partes el término sucesivo de diez días para que presentaran sus conclusiones. Trámite evacuado por escritos incorporados a los autos, tras lo cual se declaró concluso el procedimiento, y se señaló para su votación y fallo el día 30 de octubre de 2024, fecha en la que ha tenido lugar.

En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que regula la Jurisdicción. Y ha sido Ponente la Ilma. **Sra. D^a María Asunción Salvo Tambo**, Presidente de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Objeto del recurso.

Constituye el objeto del presente recurso la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta frente al acuerdo dictado por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Tributaria en Málaga, por la que se había denegado la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2006.

La hoy actora había presentado, a través de su primer administrador judicial, declaración-liquidación del Impuesto habiendo tributado por el régimen general. La cantidad liquidada tuvo su origen en la venta del edificio DIRECCION001, por el que la sociedad obtuvo un beneficio de 11.984.343,47 €.

El segundo administrador judicial reclamó la rectificación de la autoliquidación así como la devolución de ingresos indebidos por el exceso ingresado que cifraba en 2.114.094,645 €, más intereses de demora.

Dicha solicitud fue desestimada por entender incumplido el requisito del **artículo 61.1 a) del TRLIS**(que más de la mitad del activo social de la compañía no estuviera afecto a actividades económicas).

2. Sobre las razones de la resolución administrativa impugnada.

El TEAC, coincidiendo con la reclamante en que de la documentación aportada no se desprende que existiera una transformación física sustancial del edificio que nos permita hablar de la transmisión de un inmueble rehabilitado, de características distintas a aquéllas con las que fue adquirido, sin embargo, considera que **la venta del inmueble tuvo lugar en el marco de la actividad económica** desarrollada por la empresa: la de promoción inmobiliaria.

Coincide también el TEAC con la recurrente en que los trabajos de apeo y consolidación incluidos en el Plan de Seguridad eran preparatorios y no propiamente de rehabilitación, pero sin embargo rechaza de plano que tal circunstancia acredite la desafectación del inmueble con carácter previo a su venta. Así considera (pags.16 y17 de la resolución impugnada) que:

"En resumen, no discutiendo las partes el inicio de la actividad promotora en 2003, la aplicación en 2006 del régimen especial de sociedades patrimoniales exigía que Teodulfo hubiera probado la desafectación del inmueble Palacio DIRECCION001 al proyecto de rehabilitación y, con ello, el cese definitivo de la actividad promotora. Y, en este sentido, cabe destacar que la sociedad presentó originalmente la declaración del impuesto del ejercicio 2006 en tiempo y forma aplicando el régimen general. No fue hasta dos años después que el administrador judicial de la compañía solicitó la rectificación de la declaración y la devolución de 2.114.094,65 euros más intereses de demora.

Tampoco hacen prueba fehaciente de la desafectación los principales argumentos con los que la obligada dice quedar probado el cambio de destino del inmueble y el cese de su actividad:

la finalización de los trabajos materiales sobre el inmueble correspondientes a la segunda fase del proyecto y la resolución del contrato con la constructora en octubre de 2005

y la calificación de las obras ejecutadas como preparatorias y no como obras de rehabilitación.

Por una parte, ha quedado acreditado que, junto con la segunda, también se había ejecutado la fase tercera del proyecto, encargada a IEI, una entidad distinta de la constructora responsable

Síguenos en...

de las dos primeras, y que la resolución unilateral del contrato por el que se encargaron las fases cuarta y quinta a dicha sociedad tuvo lugar en marzo de 2006, tras el concierto en el mes de febrero anterior de la venta del inmueble. Si desde octubre estaba clara la decisión de no seguir con la rehabilitación ¿por qué esperar casi medio año para comunicárselo a los arquitectos del proyecto y resolver los contratos vigentes?.

Por otra parte, si bien está claro que la calificación de unas obras como de rehabilitación hacen prueba en todo caso de la realización de una actividad económica, no es menos cierto que ésta puede ser apreciada incluso sin necesidad de haber efectuado obra material alguna, como ya ocurrió en 2003 con la propia sociedad analizada.

En definitiva, ninguno de los hechos y circunstancias que se desprenden de la gran cantidad de documentos aportados por la reclamante vienen, en última instancia, a desvirtuar la presunción de continuidad de la actividad empresarial. Por el contrario, la sucesión fáctica guarda perfecto encaje con la continuación del proyecto hasta 2006, cuando le surgió a la entidad la posibilidad de vender el edificio, que acabó materializándose en el mes de julio. Por ello, debemos concluir que la venta del edificio tuvo lugar en el marco de la actividad empresarial desarrollada por Teodulfo".

3. Hechos relevantes.

Para la mejor comprensión de la cuestión suscitada, y a la que inmediatamente nos referiremos, reseñamos los hechos más relevantes no discutidos por las partes, a saber:

- La actora se constituyó el 20 de marzo de 2002 con el objeto social de promoción inmobiliaria.
- Con fecha 6 de marzo de 2003 la entidad adquirió el edificio denominado " DIRECCION001" en Madrid, con la intención de destinarlo a su rehabilitación para la implantación de un hotel de cinco estrellas.
- A efectos de la acometida de las obras de rehabilitación del citado inmueble, en fecha 6 de abril de 2005, la actora suscribió un contrato de ejecución de obra con la sociedad KONIN 22, S.A. para la construcción de un hotel de cinco estrellas.
- En la misma fecha se firmó un contrato de prestación de servicios con la sociedad INSTITUTO EUROPEO DE INNOVACIÓN Y DESARROLLO TECNOLÓGICO, S.L. (IEI), para la realización de estudios y proyectos, así como para la dirección de la obra y la realización de las gestiones administrativas pertinentes. Los servicios estipulados se estructuraron en cinco fases: estudios previos, anteproyecto, proyecto básico, proyecto de ejecución y dirección de obra.
- El 7 de octubre de 2005, habiéndose ejecutado lo que la actora denomina Plan de Seguridad, se resolvió el contrato de ejecución de obra con la entidad KONIN 22, emitiendo la citada entidad las certificaciones por los trabajos ejecutados y habiéndose liquidado las cantidades correspondientes a dichos trabajos.
- El 31 de octubre de 2005 se concede la licencia definitiva de obras por parte del Ayuntamiento de Madrid. Con anterioridad a dicha fecha, el 29 de julio de 2004, el Gerente municipal de Urbanismo había concedido autorización para la ejecución de la "Primera parte de las obras contenidas en el Programa de Autorización por partes Autónomas de las obras en edificio catalogado con protección singular".
- En febrero de 2006, los socios de la actora firman un contrato de venta de las participaciones sociales de la recurrente a favor de INMOLEVANTE, no obstante, dicho contrato no llega a elevarse a escritura pública. Finalmente, el 31 de julio de 2006, Teodulfo vende el Palacio DIRECCION001 a INMOLEVANTE. Hasta esa fecha, el 99,47% del activo de la sociedad estuvo compuesto por el citado inmueble.
- El 28 de marzo de 2006, la entidad Teodulfo resolvió unilateralmente el contrato de servicios suscrito con IEI. Hasta esa fecha se habían ejecutado las tres primeras fases de los encargos, restando sólo por ejecutar las dos últimas (proyecto definitivo y dirección de obras). Los arquitectos emiten una certificación en fecha 27 de mayo de 2006 en que resumían los costes correspondientes y certifican la ejecución de los trabajos del denominado Plan de Seguridad al 100%.
- Durante el tiempo en que el inmueble permaneció en el activo de la entidad estuvo contabilizado como existencias.
- La actora presentó inicialmente la autoliquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2006 por el régimen general. Posteriormente, solicita la rectificación de la autoliquidación del referido ejercicio pretendiendo la aplicación del régimen especial de sociedades patrimoniales que fue desestimada y confirmada tal decisión mediante la resolución objeto de la actual impugnación.

Síguenos en...



4. Posición de las partes.

Defiende la actora en su demanda la procedencia de la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales con un doble argumento: de una parte, porque considera que el bien nunca ha llegado a estar afecto a una actividad empresarial ya que esta no había comenzado, dada la ausencia de obras de rehabilitación; y, de otra, la venta judicial del inmueble se llevó a cabo para satisfacer el interés de los compradores de las acciones y aplicando las estipulaciones de dicho contrato, lo que conduce -a su juicio- a asimilar fiscalmente la transmisión a la de una venta de participaciones.

El Abogado del Estado en su contestación considera, sin embargo, que más de la mitad del activo de la entidad (representado por el citado edificio DIRECCION001) está afecto a la actividad económica de promoción inmobiliaria, puesto que la sociedad sí realizó una ordenación por cuenta propia de elementos materiales y personales para desarrollar la rehabilitación del edificio. En definitiva, cuando la actora vende el inmueble lo hace ya con el proyecto y la licencia urbanística necesaria para iniciar la siguiente fase de la promoción: la ejecución material.

Trae a colación diversas sentencias tanto del Tribunal Supremo como de esta Audiencia Nacional para, en definitiva, concluir que si la actividad de promoción inmobiliaria se inició y el inmueble que constituye más del 50% de su activo estaba afecto a la misma, no habiéndose probado la desafectación, no procede la aplicación del régimen especial pretendido.

5. Sobre la improcedencia de la aplicación del régimen especial de tributación de las sociedades patrimoniales.

La única cuestión sobre la que ha versado la controversia entre las partes es la relativa a la concurrencia, o no, de los requisitos que permiten aplicar el régimen especial de sociedades patrimoniales regulado en el capítulo VI del título VII del TRLIS, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004.

El artículo 61.1 a) del TRLIS disponía:

"1. Tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquéllas en las que concurren las circunstancias siguientes:

a) Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas (...)"

La discusión se ha centrado en que mientras la demandada considera que más de la mitad del activo de la entidad (representado por el citado edificio) estaba afecto a la actividad económica de promoción inmobiliaria, la demandante porfía en que nunca desarrolló la actividad de promoción inmobiliaria, sino que la actividad desarrollada constituía tan sólo una suerte de proyecto de actividad que no llegó a materializarse por cuanto el inmueble fue transmitido sin haber sufrido una transformación física alguna.

Ahora bien, la tesis que viene sosteniendo la demandante, por lo pronto, no se compadece con el hecho de haber admitido en vía económico-administrativa que había estado afecto dicho inmueble a una actividad económica (la de promoción inmobiliaria) desde su adquisición hasta que fueron paralizadas las obras en octubre de 2005, momento en el que se habría producido la desafectación.

En efecto, la hoy recurrente manifestó en su día que adquirió el inmueble en 2003 con la intención de rehabilitarlo y, posteriormente, venderlo. Nos encontramos, en efecto, con una flagrante contradicción de lo que sostenía la actora en vía administrativa reconociendo haber desarrollado la actividad de promoción inmobiliaria hasta el año 2005, para negar ahora en la demanda el inicio de dicha actividad, aduciendo que no se llegaron a ejecutar los trabajos de transformación física del edificio.

Pero la Sala no puede compartir la tesis propuesta en la demanda a la vista de las actividades realizadas para la rehabilitación del edificio: se suscribió un contrato de obra, otro contrato de prestación de servicios para la tramitación administrativa necesaria para la ejecución de las futuras obras, se contrató también la redacción de proyectos y la dirección de las obras, llegando incluso a obtener licencia urbanística que le permitía a la actora iniciar la rehabilitación del edificio, actividades todas ellas iniciales, preparatorias y precisas para llevar a cabo la transformación física del inmueble, aunque ésta finalmente no hubiese tenido lugar. De manera que cuando la actora vendió el inmueble lo hizo ya con el proyecto y la licencia necesaria para iniciar la siguiente fase de la promoción; esto es su ejecución material.

Sobre el inicio de la actividad de promoción inmobiliaria y la afectación de los bienes a la actividad, es constante y reiterada la jurisprudencia del Tribunal Supremo que considera las operaciones previas no aisladamente, sino como fases de un proceso productivo más extenso, el de la promoción (SSTS de 3 y 9 de abril y 18 de septiembre de 2014, en los recursos de

Síguenos en...

casación 6337/2011, 6475/2011 y 3185/2012, respectivamente), sin que pueda identificarse el momento de afección de los terrenos a la actividad de promoción inmobiliaria con el inicio o materialización de las obras.

Así también se deduce con toda claridad de la STS de 19 de octubre de 2017:

"En último término, no puede identificarse, como pretende la recurrente, el momento de afección de los terrenos a la actividad empresarial de promoción inmobiliaria con el inicio de las obras de urbanización, pues el desempeño de dicha actividad empresarial es anterior al inicio de las obras de promoción, siendo así que se sitúa, en el caso que se enjuicia, en el acto de constitución y aportación a la sociedad, de forma que, con independencia del momento concreto en que se hayan iniciado las obras de promoción, lo que resulta evidente, como apreció la Sala de instancia, es que dicha actividad se venía desarrollado por la sociedad desde su inicio, pues incluso la referida actividad requiere una serie de actos previos --fases previas a la ejecución material-- al inicio de las obras que, indudablemente, deben calificarse de actividad de promoción».

En definitiva, no puede identificarse el momento de afección de los terrenos a la actividad de promoción inmobiliaria con el inicio de la transformación física del inmueble para negar en este caso que la actora desarrollara la actividad de promoción inmobiliaria, desde su constitución hasta la venta del inmueble -aquí el edificio- que, además, constituía su único activo contabilizado, además en el grupo de "Existencias" como activo circulante.

Otro dato relevante y que también pone de relieve el ejercicio de esa actividad económica es, sin duda, la devolución del IVA soportado en la compra del inmueble. El reconocimiento de haber iniciado la actividad promotora (que continuó hasta la venta del inmueble en 2006) fue expresamente solicitado por la obligada tributaria y aceptado por la Inspección con ocasión de la comprobación del IVA del cuarto trimestre de 2003 que culminó con la devolución del impuesto soportado por importe de 1.240.882,42 euros.

En conclusión, resulta incontestable, que la recurrente actuó en un primer momento como un promotor inmobiliario, tal y como viene definido en la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, llegando a solicitar la licencia de edificación, lo que no supone la construcción ni la definitiva rehabilitación. Y si la actividad de promoción inmobiliaria se inició y el inmueble que constituía más del 50% de su activo estaba afecto a la misma, y no habiéndose acreditado la desafectación del inmueble, no procede la tributación con arreglo al pretendido régimen especial de sociedades patrimoniales.

De ahí, en fin, la desestimación del recurso y la confirmación de la resolución del TEAC impugnada.

6.Las costas, se impondrán a la parte actora con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo nº 871/2020, interpuesto por la representación procesal de la entidad DIRECCION000., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 2020, que confirmamos por su adecuación al Ordenamiento jurídico.

Con imposición de costas a la parte actora.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen, junto con el expediente, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

